

Skattedirektoratets syn på eksport av fjernleverbare tjenester:

## Et farvel til det territorielle beskatningsprinsipp?

Skattedirektoratet har i en melding høsten 2010 gitt uttrykk for en fortolkning av avgiftsfritaket for eksport som innebærer en kraftig innsnevring av lovens fritaksbestemmelser hva angår fjernleverbare tjenester.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
Agnete Haugerud  
Ernst & Young



Advokat  
Øystein Arff Gulseth  
Ernst & Young

Direktoratet hevder nå at omsetning av fjernleverbare tjenester fra norske næringsdrivende til norske kunder alltid skal avgiftsberegnes, selv om både levering og forbruk skjer i utlandet. En slik utvidelse av avgiftsplikten er etter vårt syn ikke hjemlet i merverdiavgiftsloven, og strider dessuten mot det avgiftsrettslige grunnprinsipp om at norsk merverdiavgift kun skal treffe norsk forbruk.

Det er høyst tvilsomt om norske avgiftsmyndigheter overhodet har hjemmel til å avgiftsbelegge aktiviteter og forbruk som skjer i utlandet. Vi mener at Skattedirektoratet må være bundet av den rettsstilstanden som fulgte klart av § 8 i tidligere forskrift nr. 24 av 23. februar 1970 og som var lagt til grunn i tidligere forvaltningspraksis. Som vi kommer tilbake til nedenfor, fremgår det klart av forarbeidene til tilsvarende ny bestemmelse i den reviderte merverdiavgiftsloven (mval.) § 6–22 at lovgiver ikke har ment å endre de materielle reglene.

Det kan neppe ha vært lovgivers intensjon at de norske avgiftsreglene skal stimulere norske kunder til å benytte seg av utenlandske tjenesteytere fremfor norske eller at det skal betales dobbelt avgift for den

samme leveranse, slik resultatet vil kunne bli dersom Skattedirektoratets fortolkning følges.

Dette vil for eksempel være tilfellet i en situasjon der en norsk hjelpeorganisasjon har behov for konsulentbistand i tilknytning til et prosjekt i et utviklingsland. Organisasjonen vil da bli belastet med 25 % norsk merverdiavgift hvis den velger å bruke en norsk konsulent, selv om konsulentens arbeid både utføres og forbrukes utenfor Norge. Ved kjøp av de samme tjenester fra en lokal konsulent blir det ingen norsk avgiftsbelastning, og kanskje heller ikke noen lokal avgiftsbelastning. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det vil oppstå avgift lokalt, og ved kjøp av tjenester fra en norsk leverandør risikerer man da dobbelbeskatning.

Man vil heller ikke oppnå symmetri mellom «eksportsituasjonen» og «importsituasjonen», da direktoratets fortolkning av mval. § 6–22 vil ramme en langt videre kjøperkrets enn den som i henhold til mval. § 3–30 rammes av plikten til å beregne merverdiavgift ved snudd avregning ved kjøp av tjenester fra utlandet. Den sistnevnte bestemmelsen rammer bare kjøp som foretas av norske næringsdrivende og offentlige virksomheter, og ikke eksempelvis kjøp som foretas av norske privatpersoner eller ikke-næringsdrivende organisasjoner. Direktoratets syn innebærer at de sistnevnte kjøpergruppene vil bli belastet med norsk avgift ved kjøp fra norske leverandører.

### Bakgrunn

I den teknisk reviderte merverdiavgiftsloven som trådte i kraft fra 1. januar 2010, er ordlyden i bestemmelsene om avgiftsfritak ved eksport av tjenester vesentlig

endret, til tross for at det uttrykkelig fremgår av forarbeidene at det ikke har vært hensikten å foreta materielle endringer. Skattedirektoratet har i sin melding nr. 8/10 av 7. september 2010 (Melding 08/10) gitt uttrykk for en forståelse av eksportfritaksbestemmelsen for tjenester i mval. § 6–22 som innebærer et betydelig materiell utvidelse av avgiftsplikten. Endringen er etter vårt syn uhjemlet, og vi får inntrykk av at direktoratet bruker uklarheter i den nye lovens ordlyd til å forsvare innføringen av en avgiftsplikt som helt åpenbart ikke fulgte av bestemmelsene § 6–22 var ment å erstatte.

Vi vil i det følgende påvise at det fulgte klart og tydelig av tidligere forskriftsbestemmelser at alle typer tjenester som både ble utført og forbrukt i utlandet kunne faktureres avgiftsfritt fra norske næringsdrivende til norske kunder. Dette fremgår ikke like klart av den nye lovbestemmelsen i mval. § 6–22, som er formulert slik at den lett kan by på tolkningstvil. Sammenhengen med tidligere forskriftsbestemmelser, og det forhold at det fremgår klart av forarbeidene til ny lov at man har ment å videreføre tidligere rettsstilstand, tilsier imidlertid at de nye bestemmelsene må tolkes på samme måte som de gamle.

Når lovgiver eksplisitt har gitt uttrykk for at man ønsker å videreføre tidligere gjeldende rett, kan ikke Skattedirektoratet velge å tolke den nye bestemmelsen utvidende slik at det oppstår en betydelig videre avgiftsplikt enn tidligere. En slik endring måtte eventuelt vært drøftet i forarbeidene, slik at lovgiver kunne tatt stilling til om det virkelig var ønskelig å utvide avgiftsplikten, og om det faktisk foreligger hjemmel for et slikt «globalinntektsprinsipp» som direktoratet legger til

grunn. Direktoratets egne kommenterer til bestemmelsen i 6. utgave av Avgiftshåndboken, som kom ut våren 2010, tyder dessuten på at direktoratet selv delte vårt syn den gang håndboken ble skrevet, og at de først på høstparten 2010 har endret standpunkt.

Temaet som drøftes i denne artikkelen, er nært beslektet med temaet som drøftes i artikkelen «Norsk merverdiavgift på innenlands forbruk» i RR 3/2010 (skrevet av Maj Hines Grape og Agnete Haugerud i Ernst & Young), som er kommentert av representanter for Skattedirektoratet i RR 5/2010. I artikkelen i RR 3/10 ga Ernst & Young uttrykk for at reglene om snudd avregning ved kjøp av tjenester fra utlandet bare bør komme til anvendelse for tjenester som faktisk er til bruk i Norge. I artikkelen i RR 5/10 sa direktoratets representanter seg uenige, og hevdet at norske næringsdrivende/offentlige virksomheter skal beregne merverdiavgift etter reglene om snudd avregning, helt uavhengig av forbrukssted. Det synet artikkelforfatterne gir uttrykk for, er i samsvar med det synet Skattedirektoratet gir uttrykk for i Melding 08/10.

Selv om vi mener at man må ta utgangspunkt i et forbruksprinsipp ved fortolkning av både innførsels- og utførselsbestemmelsene, ser vi at ordlyd og tidligere praksis knyttet til bestemmelse om snudd avregning ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet **kan** åpne for den fortolkning Skattedirektoratet legger opp til. Når det gjelder eksport av tjenester, finnes det imidlertid etter vårt syn overhodet intet grunnlag for den fortolkning Skattedirektoratet nå tar til orde for. Man må derfor forholde seg til de fritaksbestemmelsene som følger av tidligere forskriftsbestemmelser, og som er ment videreført i ny lov.

I artikkelen i RR 3/2010 er det foretatt en grundig gjennomgang av forarbeidene til merverdiavgiftsreformen 2001, og det er påvist at det er kommet klart til uttrykk at det er en grunnleggende målsetning i merverdiavgiftssystemet at norsk avgift skal ramme norsk innenlands forbruk. Vi vil i denne artikkelen ikke gå nærmere inn på forarbeidene til reformen, men vil presisere at uttalelsene i forarbeidene er svært relevante også i forhold til bestemmelsene om eksport av tjenester, og at den tekniske revisjonen av merverdiavgiftsloven ikke innebærer noen endring i det grunnleggende forbruksprinsippet.

### Kort om begrepet «fjernleverbare tjenester»

Vi vil i denne artikkelen ikke drøfte innholdet i begrepet «fjernleverbare tjenester» nærmere. For sammenhengens skyld vil vi imidlertid sitere definisjonen av begrepet, som er gitt i merverdiavgiftsloven § 1–3 første ledd bokstav i:

«Tjenester der utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted».

Noen typiske eksempler på fjernleverbare tjenester er konsulenttjenester, markedsførings-tjenester, formidlingstjenester, informasjonstjenester og alle former for tjenester som kan leveres over nett.

### Tidligere regler og praksis knyttet til disse

Selve lovbestemmelsen om avgiftsfritak ved eksport av tjenester befant seg i den tidligere merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 bokstav a, som kun slo fast at det ikke skulle beregnes avgift «av omsetning av varer og tjenester til utlandet». Samtlige bestemmelser om fritakets rekkevidde var gitt i § 8 i tidligere forskrift nr. 24 av 23. februar 1970 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen (F 24). Hovedpunktene i § 8 siteres nedenfor. Vi har uthevet enkelte formuleringer som har stor betydning i forhold til vårt tema.

4. (1) Registrerte næringsdrivende skal ikke betale avgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen, eller for utenlandske skip og luftfartøyer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17, første ledd nr 1. litra a – c.
5. (2) Villkåret for avgiftsfritaket etter første ledd er at tjenesten
  - a. Utføres i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen, for utenlandske skip eller luftfartøyer som nevnt i første ledd, eller
  - b. Utføres her i landet for oppdragsgiver bosatt i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen.
3. (3) ...
4. (4) Det skal **heller** ikke betales merverdiavgift av tjenester som kan fjernleveres når mottaker av tjenesten er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen eller offentlig virksomhet i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen...
5. (5) Levering av elektroniske kommunikasjonstjenester er likevel ikke fritatt når levering skjer gjennom fast terminal i Norge. Skjer leveringingen gjennom



*INTENSJON: Det kan neppe ha vært lovgivers intensjon at norske avgiftsregler skal stimulere norske kunder til å benytte seg av utenlandske tjenesteytere fremfor norske eller at det skal betales dobbelt avgift for den samme leveranse.*

fast terminal i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen, er leveringingen fritatt også når mottakeren er hjemmehørende i Norge. **Første ledd gjelder ikke elektroniske kommunikasjonstjenester.»**

I det følgende omtaler vi for enkelthets skyld tjenester til bruk «i utlandet», og nevner ikke Svalbard og Jan Mayen særskilt.

Når man ser de tidligere forskriftsbestemmelsene i sammenheng, kan det ikke være noen tvil om at de oppstilte avgiftsfritak for alle typer tjenester som var helt ut til bruk i utlandet, herunder fjernleverbare tjenester, forutsatt at ett av de to følgende vilkår var oppfylt

- tjenestene ble utført i utlandet eller
- tjenestene ble utført for oppdragsgiver bosatt i utlandet

Ovennevnte innebærer at tjenester som var fullt ut til bruk i utlandet, og som ble utført i utlandet, kunne leveres avgiftsfritt til norske kunder.

#### Alle typer tjenester

At fritaksbestemmelsene i F 24 § 8 første og andre ledd gjaldt for alle typer tjenester, fremgikk for det første ved at det **ikke** ble angitt i de nevnte bestemmelsene at de bare gjaldt for visse typer tjenester. Hvis lovgiver hadde ment at bestemmelsene **ikke** skulle gjelde for fjernleverbare tjenester, måtte dette vært klart angitt i selve bestemmelsene.

#### Tilleggsfritak for fjernleverbare tjenester

At § 8 fjerde ledd, som ga enkelte særbestemmelser for fjernleverbare tjenester, gjelder i tillegg til fritaksbestemmelsene i første ledd, fremkommer også ved formuleringen «Det skal **heller** ikke betales mer-

verdiavgift av tjenester som kan fjernleveres...». Bruken av ordet «heller» viser at også de fritaksbestemmelsene som fremgår av § 8 første og andre ledd kunne komme til anvendelse for fjernleverbare tjenester, men at det i tillegg gjaldt særlige og utvidede fritaksbestemmelser for fjernleverbare tjenester. «Tilleggsfritaket» for slike tjenester gjaldt i tilfeller der omsetningen skjedde til utenlandske næringsdrivende eller offentlige virksomheter, og det «særlige» gikk ut på at det i slike tilfeller ikke ble oppstilt noe krav om at tjenestene måtte være helt ut til bruk i utlandet. Ved omsetning til den angitte kjøpergruppen kunne fjernleverbare tjenester altså leveres avgiftsfritt, uavhengig av forbrukssted.

## Ikke uttømmende

At fritaksbestemmelsene for fjernleverbare tjenester ikke var uttømmende regulert i F 24 § 8 fjerde ledd, fremkom også motsetningsvis ved at det i siste setning i bestemmelsens femte ledd fremgikk at fritaket i bestemmelsens første ledd **ikke** gjaldt for elektroniske kommunikasjonstjenester. Slike tjenester ble altså uttømmende regulert i fritaksbestemmelsen i femte ledd. Når lovgiver ikke hadde tatt inn noe tilsvarende forbehold i fjerde ledd, må det forstås dit hen at fritaksbestemmelsene i første ledd **gjaldt** for fjernleverbare tjenester. Avgiftsfritaket for fjernleverbare tjenester ble altså **ikke** uttømmende regulert i § 8 fjerde ledd.

## Forvaltningspraksis

Som vi har vist ovenfor, fremgikk det med all mulig tydelighet av F 24 § 8 at alle typer tjenester (med unntak av elektroniske kommunikasjonstjenester) kunne leveres avgiftsfritt til alle kjøpergrupper, så fremt tjenestene både var «helt ut til bruk i utlandet» og «utført i utlandet». Vi er da heller ikke kjent med at Skattedirektoratet noen gang har prøvd å hevde noe annet i konkrete saker.

Tvert i mot er vi kjent med at både Finansdepartementet og Skattedirektoratet i flere konkrete saker har lagt til grunn at fjernleverbare tjenester **kan** faktureres avgiftsfritt til norske kunder, med den begrunnelsen at tjenestene både ble utført og var til bruk i utlandet. Vi skal ikke gå detaljert gjennom enkeltsaker, men vil kort vise til noen eksempler:

- Det fremgår av Finansdepartementets brev av 29. mars 1996<sup>1</sup> at sponsortjenester som fysisk utføres i utlandet kan

faktureres avgiftsfritt fra norske næringsdrivende til norske kunder. Saken gjaldt Norges Idrettsforbunds sponsoravtaler, som innebar at idrettsutøvere opptrådte med sponsors logo under arrangementer både i inn- og utland. Departementet konkluderte med at den del av tjenestene som faktisk ble utført under arrangementer i utlandet var omfattet av avgiftsfritaket i forskrift nr. 24 § 8; dvs. at tjenestene både ble «utført i utlandet» og var «helt ut til bruk i utlandet». Uttalelsen er referert i Skattedirektoratets avgiftshåndbok (på side 453), noe som viser at denne fremdeles gir uttrykk for gjeldende rett. Dette er et klart eksempel på at fjernleverbare tjenester (reklametjenester) kan leveres avgiftsfritt mellom norske næringsdrivende.

- Ved behandling av søknader om fritak for merverdiavgift for omsetning mellom norske næringsdrivende av markedsføringstjenester som ble utført dels i utlandet og dels i Norge, har både Finansdepartementet og Skattedirektoratet i flere tilfeller lagt til grunn at den del av tjenestene som faktisk ble utført i utlandet var fritatt for avgiftsplikt i henhold til F 24 § 8 første og annet ledd. Det var derfor bare nødvendig å søke om særskilt avgiftsfritak etter tidligere lovs § 70/ny lovs § 19–3 for den del av markedsføringen som ble utført i Norge.
- Telekommunikasjonstjenester er fjernleverbare tjenester. Før det ble innført særregler for elektroniske kommunikasjonstjenester, la Skattedirektoratet til grunn at norske leverandører av mobiltelefoni kunne fakturere norske abonnenter (både privatpersoner og næringsdrivende) avgiftsfritt for tjenester som gikk ut på å ringe eller motta samtaler mens abonnentene befant seg i utlandet. Bakgrunnen var at slike tjenester både var helt ut til bruk i utlandet og faktisk ble utført i utlandet.
- I bindende forhåndsuttalelse av 20. mars 2007 (BFU 03/07) la Skattedirektoratet til grunn at fjernleverbare konsulenttjenester knyttet til norskeide fritidsboliger i utlandet kunne faktureres avgiftsfritt til norske kunder i den utstrekning arbeidet faktisk ble utført i utlandet.

## Ny lovbestemmelse og forarbeidene til denne

Bestemmelsene i den tidligere F 24 § 8 har nå fått plass i lovens § 6–22. Før vi går

nærmere inn på denne bestemmelsen, vil vi minne om man i den nye loven også har tatt inn en særskilt bestemmelse som avgrenser merverdiavgiftslovens geografiske virkeområde. Det følger nå av § 1–2 at lovens anvendelsesområde er begrenset til det norske fastlandet og alt øvrig område innenfor territorialgrensen (heretter kalt «merverdiavgiftsområdet»). Bestemmelsen er langt på vei en kodifisering av tidligere gjeldende rett, men bidrar etter vårt syn til å underbygge at loven er ment å treffe innenlands forbruk, samt til å presisere den selvfølgelig at norske avgiftsmyndigheter ikke har hjemmel til å avgiftsbelegge aktivitet som finner sted utenfor merverdiavgiftsområdet.

## Ny mval. § 6–22

Den nye bestemmelsen i mval. § 6–22 er noe kortere enn den gamle F 24 § 8, og dette kan ha bidratt til at de nye bestemmelsene er blitt noe uklare. For sammenhengens skyld siterer vi § 6–22 i sin helhet:

### § 6–22. Utførsel av tjenester

«(1) Omsetning av tjenester som helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, er fritatt for merverdiavgift.

(2) Omsetning av fjernleverbare tjenester er fritatt for merverdiavgift når mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. For omsetning av fjernleverbare tjenester til andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, gjelder første ledd.

(3) Omsetning av fjernleverbare tjenester i form av elektroniske kommunikasjonstjenester, er fritatt for merverdiavgift også når tjenesten leveres til andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet enn de som er nevnt i annet ledd. Første punktum gjelder likevel ikke dersom leveringen av elektroniske kommunikasjonstjenester skjer gjennom fast terminal i merverdiavgiftsområdet. Skjer leveringen av slike tjenester gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, er leveringen fritatt. Første ledd gjelder ikke elektroniske kommunikasjonstjenester.»

Når man leser lovbestemmelsen isolert, kan det muligens forsvares å tolke den slik at avgiftsfritaket for fjernleverbare tjenester er uttømmende regulert i andre ledd. Første ledd omtaler imidlertid uforbeholdent «omsetning av tjenester», og dette trekker i

<sup>1</sup> Referert i Skattedirektoratets meldinger Av nr. 8/1996 av 16. september 1996.

retning av at denne bestemmelsen gjelder alle typer tjenester, herunder de fjernleverbare. Det samme kan utledes av at det i tredje ledd siste punktum uttrykkelig presiseres at «første ledd gjelder ikke elektroniske kommunikasjonstjenester». Dette må forstås slik at presiseringen er nødvendig, dvs. at bestemmelsen i første ledd **ville** kommet til anvendelse for kommunikasjonstjenester hvis presiseringen ikke hadde vært der. Når det ikke er tatt noe forbehold avslutningsvis i annet ledd, må konsekvensen være at første ledd **gjelder** for de typer tjenester som er omtalt i annet ledd, det vil si for de fjernleverbare tjenester.

På bakgrunn av ovennevnte mener vi at den naturlige språklige forståelsen av § 6–22 annet ledd er at bestemmelsen, på samme måte som tidligere F 24 § 8 fjerde ledd, kun er relevant ved omsetning av fjernleverbare tjenester til utenlandske næringsdrivende og offentlige virksomheter. For all annen tjenesteomsetning, herunder omsetning av fjernleverbare tjenester til norske kunder, må da hovedregelen i første ledd gjelde.

### Støtte i lovforarbeidene

Vår lovforståelse finner svært god støtte i forarbeidene til den nye bestemmelsen, Ot.prp. nr. 76 (2008 – 2009) på side 65, der kommentaren til bestemmelsen innledes med en presisering av at § 6–22 første ledd er en videreføring av hovedregelen om utførsel av tjenester fra F 24 § 8 første ledd. Når vi tidligere har påvist at F 24 § 8 første ledd (sett i sammenheng med andre ledd) hjemlet avgiftsfritak ved omsetning av fjernleverbare tjenester til norske kunder, må det samme være tilfelle for den nye bestemmelsen.

Enda mer interessant er det at Finansdepartementet uttaler at man ikke har valgt å videreføre bestemmelsen fra F 24 § 8 annet ledd bokstav a, som inneholdt alternativet for tjenester som «utføres i utlandet». Departementet hevder at en slik bestemmelse er overflødig, med den begrunnelse at «tjenester som utføres utenfor merverdiavgiftsområdet faller utenfor lovens geografiske virkeområde, jf. § 1–2.» Dette viser med all mulig tydelighet at lovgiver **ikke** har ment at tjenester som

både utføres og forbrukes i utlandet skal rammes av norsk avgift.

Departementet har for øvrig også valgt å fjerne alternativet om «oppdragsgiver bosatt i utlandet» fra den nye lovbestemmelsen, med den begrunnelse at kravet ikke antas å ha selvstendig betydning i tillegg til kravet om at tjenesten skal være «helt ut til bruk i utlandet». De to «forkortelsene» i den nye bestemmelsens ordlyd kan tyde på at departementet mener at tjenester som er helt ut til bruk i utlandet, skal kunne faktureres avgiftsfritt, uavhengig av hvor tjenesten utføres, og uavhengig av hvem som er kjøper. En slik løsning henger godt sammen med det grunnleggende forbruksprinsippet i norsk avgiftsrett.

Departementet går deretter over til å kommentere den nye bestemmelsen i lovens § 6–22 andre ledd. Her kan man få en mistanke om at selve lovbestemmelsen kan ha blitt feil utformet i forhold til lovgivers intensjon.

Vi minner om at selve den materielle bestemmelsen i andre ledd bare oppstiller

## Sticos Regnskapsmetodikk

### - sikker oppdragsstyring



- Full kontroll på oppdragsavtalene
- Ivaretar lovpålagte krav
- Enkelt i bruk

Sticos Regnskapsmetodikk gir deg full kontroll over oppdragsavtaler og oppdragsstyring. Du får en strukturert oppfølging av frister og plikter, samtidig som de lovpålagte krav blir ivaretatt. Enkelt, trygt og effektivt for deg – og for kundene!

Demo eller mer informasjon? Kontakt oss på 7356 0000 eller se [www.sticos.no](http://www.sticos.no)



*AVGIFTSBEREGNING: Direktoratet hevder nå at omsetning av fjernleverbare tjenester fra norske næringsdrivende til norske kunder alltid skal avgiftsberegnes, selv om både levering og forbruk skjer i utlandet.*

et avgiftsfritak ved omsetning fra norske avgiftspliktige virksomheter til mottakere som er næringsdrivende eller offentlige virksomheter hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Det er imidlertid § 6–22 annet ledd som er mest interessant for vårt formål. Denne lyder: «For omsetning av fjernleverbare tjenester til **andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet**, gjelder første ledd» (vår uthevnings).

Som vår uthevnings viser, sier bestemmelsen i annet ledd at fritaket i første ledd (for tjenester som er helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet) gjelder ved omsetning til andre mottakere (enn næringsdrivende/offentlige) som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Bestemmelsen sier altså ikke noe om omsetning til kunder som er hjemmehørende **innenfor** merverdiavgiftsområdet, eksempelvis norske næringsdrivende eller privatpersoner. Følgende referat fra bestemmelsen i forarbeidene tyder imidlertid på at lovgiver hadde ment at bestemmelsen skulle si noe annet:

«.. I annet punktum er det presisert at ved omsetning av fjernleverbare tjenester til **andre enn** næringsdrivende eller offentlige virksomheter hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, gjelder hovedregelen i første ledd» (vår uthevnings).

Den personkretsen som omfattes av den uthevede teksten i forarbeidene er langt videre enn den personkretsen som omfattes av den uthevede teksten i selve lovbestemmelsen. Forarbeidene taler om alle «andre enn næringsdrivende eller offentlige virksomheter hjemmehørende i utlandet», og denne definisjonen omfatter blant annet norske næringsdrivende, offentlige institusjoner og næringsdrivende. I forarbeidene har lovgiver altså gitt klart uttrykk for at omsetning av fjernleverbare tjenester til slike kunder kan skje avgiftsfritt når tjenestene er helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

#### *Uttalelser i Avgiftshåndboken*

Det synet som er kommet til uttrykk i forarbeidene, og som vi er helt enige i, ble også lojalt fulgt opp av Skattedirektoratet da de våren 2010 kommenterte § 6–22 i 6. utgave av Avgiftshåndboken. Vi siterer følgende fra side 450:

«Annet ledd første punktum er en videreføring av tidligere forskrift nr. 24 § 8 fjerde ledd første punktum. I annet punktum er det presisert at ved omsetning av fjernleverbare tjenester til **andre enn** næringsdrivende eller offentlige virksomheter hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, gjelder hovedregelen i første ledd» (vår uthevnings).

Her legger direktoratet seg altså på samme lovfortolkning som forarbeidene. En konsekvens av synet det gis uttrykk for, er at tjenester som er helt ut til bruk i utlandet, kan faktureres avgiftsfritt også til norske kunder. Det samme kommer til uttrykk på side 451:

«Vilkårene for at en registrert næringsdrivende ikke skal betale merverdiavgift ved utførsel av tjenester var tidligere regulert i forskrift, men er nå tatt inn i selve loven. De nærmere vilkår for avgiftsfritaket beror på hvem som er mottaker av tjenesten og arten av den tjeneste som omsettes.

Dersom tjenesten ikke kan fjernleveres **eller** omsetningen skjer til **andre enn** næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. kap. 6–22.4, fremgår vilkårene for avgiftsfritak av bestemmelsens første ledd. Registrert næringsdrivende skal i så fall ikke beregne merverdiavgift dersom tjenesten helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet... (vår uthevnings).»

Sitatene ovenfor viser klart at både lovgiver og Skattedirektoratet har forutsatt at fjernleverbare tjenester kan omsettes avgiftsfritt til alle kundegrupper, herunder norske kunder, så fremt tjenestene er helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

#### **Skattedirektoratets forsøk på å skape ny rettstilstand i Melding 08/10**

I Melding 08/10 har Skattedirektoratet tatt til orde for en fortolkning av mval. § 6–22 som innebærer en betydelig utvidelse av avgiftsplikten. Vi vil nedenfor gjennomgå de delene av meldingen som er sentrale for vårt tema.

Direktoratet diskuterer om det i avgiftsfritaket for salg av fjernleverbare tjenester til utenlandske næringsdrivende/offentlige virksomheter må innfortolkes et vilkår om forbruk i utlandet, før det konkluderes med at et slikt vilkår ikke kan oppstilles. Dette er vi helt enige i.

Direktoratets nye syn på det spørsmålet som drøftes i denne artikkelen, innledes med følgende avsnitt i punkt 2.3 i meldingen:

«Omsetning av fjernleverbare tjenester til næringsdrivende eller offentlig virksomhet reguleres **uttømmende** i mval. § 6–22 annet ledd. Kriteriet for avgiftsfrihet er at mottaker er hjemmehørende i utlandet. Omsetning av slike tjenester til nærings-

drivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge er således avgiftspliktig. Det skal etter bestemmelsen ikke vurderes hvor tjenesten er til bruk (vår utheving)».

Direktoratet hevder altså at avgiftsfritaket for fjernleverbare tjenester reguleres uttømmende i mval. § 6–22, og at dette innebærer at det alltid skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av fjernleverbare tjenester til norske næringsdrivende. Det mest oppsiktsvekkende er kanskje at direktoratet ikke med et ord nevner at denne fortolkningen er stikk i strid med det som fulgte direkte av ordlyden i F 24 § 8, samt av tidligere praksis og helt klare uttalelser i forarbeidene til mval. § 6–22. Det kan virke som om direktoratet selv ikke er klar over at man i meldingen tar til orde for en endret rettsstilstand, eller at man prøver å legge skjul på dette.

Direktoratets nye fortolkning utdypes i punkt 4.1.2 i meldingen:

«Som det tidligere er redegjort for ovenfor under punkt 3.3 er avgiftsfritaket for utførelse av tjenester regulert i mval. § 6–22. I mval. § 6–22 første ledd heter det at omsetning av tjenester som helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, er fritatt for beregning av avgift. Denne bestemmelsen forstås slik at den gjelder tjenester som ikke er fjernleverbare.

...

I mval. § 6–22 annet ledd, annet punktum heter det at dersom den fjernleverbare tjenesten omsettes til andre mottakere hjemmehørende i utlandet gjelder likevel fritaket i første ledd. Det stilles da som krav at tjenesten er helt ut til bruk i utlandet. Bestemmelsen kan for eksempel komme til anvendelse ved omsetning til privatpersoner eller ideelle organisasjoner som ikke driver næringsvirksomhet og som er hjemmehørende i utlandet. Bestemmelsen kommer imidlertid ikke til anvendelse ved omsetning av fjernleverbare tjenester mellom norske næringsdrivende. Slik omsetning skal alltid avgiftsberegnes uansett om den fjernleverbare tjenesten er helt ut til bruk i utlandet. På denne måten er det oppnådd symmetri i regelverket ved at omsetning av en fjernleverbar tjeneste fra utlandet alltid skal avgiftsberegnes av norsk mottaker mens omsetning til utlandet ikke skal avgiftsberegnes uten noen nærmere vurdering av forbruksstedet når kravet til mottakergruppen er oppfylt.

I forbindelse med utarbeidelse av denne meldingen har vi blitt klar over at kommentarene til mval. § 6–22 i håndboken kan misforstås. Dette vil bli rettet opp i neste utgave.»

#### *Alltid norsk avgift for norske kjøpere?*

I det første avsnittet som er sitert ovenfor, gjenrar direktoratet sin påstand om at avgiftsfritaket for tjenester som er helt ut til bruk i utlandet ikke kommer til anvendelse for fjernleverbare tjenester. Dette er en noe underlig uttalelse, all den tid det følger direkte av § 6–22 andre ledd andre punktum at bestemmelsen gjelder for fjernleverbare tjenester som omsettes til utenlandske privatpersoner mv. Vi mener at første ledd også gjelder ved omsetning av fjernleverbare tjenester til norske kunder.

I det andre avsnittet som er sitert ovenfor, trekker direktoratet konsekvensen av sitt syn, og hevder at det alltid skal beregnes avgift ved omsetning av fjernleverbare tjenester mellom norske næringsdrivende. Direktoratets syn må også innebære at det alltid skal beregnes avgift ved omsetning av fjernleverbare tjenester til **andre** norske kjøpere, eksempelvis norske offentlige virksomheter, ideelle organisasjoner og privatpersoner. Det er ingen holdepunkter i lovteksten for å skille mellom omsetning til ulike typer norske kunder.

#### *Avvikler fra tidligere fortolkninger*

Først i det siste siterte avsnittet ser vi spor av at Skattedirektoratet innser at den fortolkningen de gir uttrykk for i Melding 8/10 avviker fra den fortolkningen de selv tidligere har lagt til grunn. Direktoratet sier her at kommentarene i Avgiftshåndboken til § 6.22 «kan misforstås». Det siktes åpenbart til de to avsnittene fra Avgiftshåndboken som er sitert ovenfor, der direktoratet klart har gitt uttrykk for at avgiftsfritaket for tjenester som er helt ut til bruk i utlandet **omfatter** omsetning av fjernleverbare tjenester til «**andre enn** næringsdrivende/offentlige virksomheter hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet»; det vil si blant annet til norske næringsdrivende, privatpersoner mv. Direktoratet unnlater behendig å nevne at det ikke bare er en kommentar i håndboken man ønsker å ta avstand fra, men at denne kommentaren er direkte basert på lovgivers uttalelser i forarbeidene til mval. § 6–22, og dessuten er fullt ut i samsvar med den klart uttrykte tidligere rettsstilstand som § 6–22 er ment å videreføre.

### Noen kritiske kommentarer til direktoratets nye syn

Som vi har vist til innledningsvis, er det et grunnleggende prinsipp i norsk avgiftsrett at norsk merverdiavgift skal ramme innlandsforbruk i Norge. Direktoratet hevder imidlertid nå at vi nordmenn skal fanges av statens lange avgiftsarm, uansett hvor i verden vi befinner oss.

En hovedinnvending mot direktoratets nye rettsoppfatning, er at det er høyst tvilsomt om norske avgiftsmyndigheter overhodet har hjemmel til å avgiftsbelegge aktiviteter og forbruk som skjer i utlandet. At det foreligger geografiske skranker for norske avgiftsmyndigheters kompetanse, er klart forutsatt i den nye lovbestemmelsen i § 1–2 som angir lovens geografiske virkeområde, og som langt på vei er ment å være en kodifisering av tidligere gjeldende rett. Når vi omsider har fått en lov som trekker klare geografiske skranker for lovens anvendelsesområde, er det paradoksal at Skattedirektoratet med hjemmel i den samme loven prøver å avgiftsbelegge aktivitet og forbruk langt utenfor de geografiske skranker loven selv oppstiller.

En annen hovedinnvending er at Skattedirektoratet må være bundet av den rettsstilstanden som tidligere fulgte klart av F 24 § 8, og som var lagt til grunn i tidligere forvaltningspraksis. Lovgiver har, som tidligere påvist, i forarbeidene til § 6–22, klart gitt uttrykk for at man vil videreføre tidligere gjeldende rett i den nye bestemmelsen. Når de nevnte «sterke» rettskilddene gir klar anvisning på at fjernleverbare tjenester som utføres og forbrukes i utlandet, kan leveres avgiftsfritt (også) til norske kunder, kan ikke direktoratet etter eget forgodtbefinnende endre rettsstilstanden i en melding. Hvis direktoratet mener det er grunnlag for en regelendring, må man gå veien gjennom formell lovendring, slik at Stortinget både får anledning til å vurdere hvorvidt merverdiavgiftsloven gir hjemmel for å avgiftsbelegge aktivitet og forbruk i utlandet, og om det virkelig er ønskelig å innføre regler om avgiftsbelegging av slikt forbruk.

Det er også viktig å være oppmerksom på at direktoratets syn i mange tilfeller vil gi norske næringsdrivende en betydelig konkurranseulempe og/eller medføre dobbeltbeskatning, som beskrevet innledningsvis.

Som begrunnelse for at norske næringsdrivende alltid skal belastes med norsk merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tje-

nester, viser direktoratet til at det ofte kan være vanskelig å fastslå forbruksstedet for fjernleverbare tjenester. Etter vårt syn kan det reises spørsmål om dette er en realitet. Når tjenester knytter seg til prosjekter, eiendommer el.l. utenfor Norge, vil det normalt være åpenbart at tjenestene også forbrukes utenfor Norge. At det i enkelttilfeller kan være problematisk å fastslå forbrukssted, kan uansett ikke gi hjemmel for å fravike det grunnleggende forbruksprinsippet i norsk avgiftsrett. Problemet må heller løses ved at det er norske næringsdrivende som må godtgjøre at tjenestene som selges avgiftsfritt, faktisk er til bruk i utlandet. En slik fremgangsmåte er ikke ukjent. I EU, der hovedregelen for salg av tjenester mellom næringsdrivende fra 1. januar 2010 har vært at det avgifts-

messige leveringssted er der kjøper er etablert, er det åpnet for at den enkelte medlemsstat kan innføre regler for å korrigere hovedregelen, dersom resultatet fremstår som uheldig. Reglene om såkalt «effective use & enjoyment» sikrer at tjenester som etter hovedregelen ville blitt avgiftsbelagt i et EU-land, men som faktisk benyttes utenfor EU, likevel ikke avgiftsbelegges. Eller omvendt, dersom tjenesten etter hovedregelen ikke skal avgiftsbelegges i EU, men den likevel faktisk benyttes der, blir den avgiftsbelagt. En slik «sikkerhetsventil» er også innarbeidet i det norske regelverket, jf. mval. § 3–30 (3), dog slik at det kun er ikke-beskatningssituasjonen i Norge man har hatt for øye. Vi kan ikke se at det burde stille seg annerledes i de situa-

sjoner der tjenesten åpenbart benyttes utenfor Norge.

Etter vårt syn er det svært uheldig hvis det nå får festet seg en oppfatning om at regelverket om eksport av fjernleverbare tjenester er endret gjennom den teknisk reviderte merverdiavgiftsloven, når det rent faktisk fremgår av forarbeidende at en slik endring ikke har vært tilsiktet fra lovgivers side. Vår oppfordring til Skattedirektoratet må derfor bli at de bør foreta en fornyet gjennomgang av sitt standpunkt sett opp mot det klare rettskildegrunnlag som taler mot direktoratets nåværende syn. En presisering av lovens ordlyd bør også vurderes, slik at man for fremtiden unngår feilslutninger basert på semantikk og manglende forståelse for bestemmelsens bakgrunn.

## Tjenester som helt ut brukes i utlandet:

# Fritak for mva og advokattjenester

En tjeneste som for en næringsdrivende eller offentlig virksomhet vil være fritatt for merverdiavgift, kan være merverdiavgiftspliktig dersom mottakeren er en privatperson eller ideell organisasjon som ikke driver næringsvirksomhet – om skattemyndighetenes forståelse legges til grunn.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Ann Johnsen  
Advokattfirmaet Hjort DA

### Fritakene for eksport av tjenester

Plikten til å beregne og betale norsk merverdiavgift gjelder for varer og tjenester som omsettes i Norge, og omsetning av varer og tjenester ut av landet er fritatt for merverdiavgift. For tjeneste følger dette fritaket av merverdiavgiftsloven § 6–22. Bestemmelsens første ledd gjelder tjenester som helt ut er til bruk i utlandet, mens annet ledd gjelder fjernleverbare tjenester

som omsettes til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet. Det er i praksis lagt til grunn at advokattjenester er fjernleverbare tjenester med mindre tjenesten er knyttet til en prosess for domstolene. Tredje ledd regulerer elektroniske kommunikasjonstjenester, og vil ikke bli omtalt her.

### Advokattjenester som omsettes til næringsdrivende og offentlig virksomhet i utlandet

Rekkevidden av fritaket i § 6–22 annet ledd for fjernleverbare tjenester er nærmere behandlet i Skattedirektoratets melding 8/10 av 7. september 2010. Meldingen ble blant annet skrevet på bakgrunn av to artikler i Revisjon og Regnskap (henholdsvis nr. 3 og nr. 5 for 2010) hvor det kom frem motstridende synspunkter på om det

er et krav om at en fjernleverbar tjeneste må forbrukes i Norge for at det skal foreligge avgiftsplikt. I Skattedirektoratets melding legges det til grunn at det etter § 6–22 annet ledd ikke har betydning om den fjernleverbare tjenesten kan sies å bli forbrukt i Norge så lenge kjøperen er en næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet. Dette innebærer at dersom en advokat utfører tjenester for en norsk filial av et utenlandsk selskap eller et norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap, vil tjenesten være fritatt for merverdiavgift dersom «tjenesten utføres for og faktureres til den utenlandske virksomheten på bakgrunn av avtale mellom partene», se meldingen punkt 4.2.